

0-794857

*На правах рукописи*



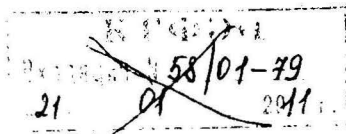
**ПОТАПОВА Татьяна Николаевна**

**РАЗВИТИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО  
УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ  
АВТОНОМНЫХ СПОРТИВНЫХ  
УЧРЕЖДЕНИЙ**

Специальность: 08.00.12 - "Бухгалтерский учет, статистика".

Автореферат  
диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Йошкар-Ола - 2011



Диссертация выполнена на кафедре бухгалтерского учета и аудита  
ГОУ ВПО "Марийский государственный технический университет"

Научный руководитель - доктор экономических наук, доцент  
Азарская Майя Анатольевна

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, доцент  
Курочкина Ирина Петровна

кандидат экономических наук, доцент  
Бурков Алексей Владимирович

Ведущая организация - ГОУ ВПО "Вятский государственный гуманитарный университет"

Защита состоится 17 февраля 2011 года в 13<sup>00</sup> часов на заседании диссертационного совета ДМ 212.115.05 при ГОУ ВПО "Марийский государственный технический университет" по адресу: 424006, Йошкар-Ола, Панфилова, 17, Марийский государственный технический университет, корпус 3, ауд. 316.

Юридический и почтовый адрес университета: 424000, г. Йошкар-Ола, пл. Ленина, 3.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ГОУ ВПО "Марийский государственный технический университет".

Сведения о защите и автореферат диссертации размещены на официальном сайте ГОУ ВПО "Марийский государственный технический университет" <http://www.marstu.net>

Автореферат разослан 17 января 2011 года.

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КФУ



0000807387

Ученый секретарь диссертационного  
совета, канд. экон. наук, доцент

Л.Я.Яковлева

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** Приоритетное направление проводимой на современном этапе бюджетной реформы заключается в повышении эффективности использования бюджетных средств. Для достижения этой цели необходимо создание механизмов стимулирования участников бюджетного процесса. Мероприятия по повышению эффективности использования средств в рамках комплексной реформы бюджетной системы включают в себя реформирование бюджетного сектора, переход к новым формам финансового обеспечения предоставления государственных (муниципальных) услуг.

В рамках реформы бюджетного процесса приняты законодательные акты, направленные на создание новых типов учреждений, в том числе автономных учреждений. В российский деловой оборот вошли новые образования, объединяющие в себе признаки как бюджетной, так и коммерческой организации. Это, в свою очередь, потребовало пересмотра налогового, гражданского, бюджетного законодательства, законодательства об образовании, о культуре. В связи с этим возникает целый ряд теоретических, методологических и практических вопросов организации учета финансирования, подготовки отчетности таких организаций, среди которых следует особо выделить автономные спортивные учреждения.

На современном этапе процесс создания автономных спортивных учреждений опережает процесс разработки нормативных документов, регулирующих ведение бухгалтерского учета и составление отчетности, многие методические вопросы учета требуют теоретического обоснования и разработаны частично. Одной из актуальных методологических проблем стала проблема учета различных по своей экономической природе источников финансирования деятельности автономных учреждений. Необходимо создание такой системы бухгалтерского учета, которая отвечала бы требованиям формирования объективной и достоверной информации о деятельности учреждений в соответствии с социально-экономическими задачами, для решения которых они созданы. Отвечая задачам управления, такая система обеспечивает сочетание принципов самостоятельности в осуществлении коммерческой деятельности и контроль за целевым и эффективным использованием бюджетных средств.

Существенным недостатком нормативно-методических документов, регламентирующих в настоящее время ведение учета и подготовку отчетности в автономных учреждениях, является их практическая направленность. Вносимые в эти документы изменения не всегда согласуются с задачами реформирования

автономных учреждений. Незавершенность теоретических и методологических основ не позволяет создать эффективную систему учета и отчетности, отвечающую интересам пользователей в условиях рыночной экономики.

**Степень разработанности проблемы.** Теоретические аспекты методологии и практики бухгалтерского и управленческого учета рассматриваются отечественными и зарубежными учеными, в том числе: А.С.Бакаевым, И.В.Багаевым, П.С.Безруких, М.А.Вахрушиной, А.Б.Вифлеемским, В.Г.Гетьманом, В.Б.Ивашкевичем, Р.Г.Каспиной, Н.П.Кондраковым, О.А.Кузьменко, И.П.Курочкиной, М.И.Кутером, А.Д.Ларионовым, О.А.Мироновой, В.Ф.Палием, В.И.Петровой, Я.В.Соколовым, В.Я.Соколовым, Н.В.Фадеекиной, И.А.Фельдман, Л.З.Шнейдманом и многими другими.

Разработке актуальных вопросов практики учета и подготовки отчетности посвящены работы В.Ю.Балашовой, Е.М.Бурундуковой, Е.Н.Зерновой, А.В.Зоной, Г.С.Клычовой, В.Д.Новодворского, А.Е.Суглобова, О.В.Костиной, Л.В.Панариной и других.

В то же время специальных работ, посвященных вопросам разработки методики бухгалтерского учета источников финансирования и расходов автономных учреждений, а также системы показателей бухгалтерской отчетности автономных учреждений, по мнению автора, недостаточно.

Актуальность и недостаточная изученность теоретических, методических и практических вопросов организации учета автономных спортивных учреждений в условиях реформирования государственного сектора управления предопределили цель и задачи диссертационного исследования.

**Цель и задачи исследования.** Целью исследования является разработка комплекса теоретических и методических вопросов учета и отчетности автономных спортивных учреждений.

Для достижения поставленной цели в работе сформулированы следующие задачи:

- выявить особенности организации финансово-хозяйственной деятельности автономных спортивных учреждений, влияющие на организацию бухгалтерского учета и предъявляющие новые требования к ней в условиях реформирования государственного сектора управления;

- уточнить критерии и классификацию источников финансирования, определяющих организацию учета и подготовку отчетности автономных спортивных учреждений;

- систематизировать и дополнить критерии классификации расходов автономных спортивных учреждений;

- обосновать методический инструментарий бухгалтерского учета в автономных спортивных учреждениях в связи с их переходом на новый план счетов;

- разработать методику бухгалтерского учета источников финансирования;

- разработать методические рекомендации по совершенствованию учета расходов автономных спортивных учреждений;

- уточнить состав учетной информации и порядок ее отражения в отчетности о деятельности автономных спортивных учреждений;

- разработать систему нефинансовых показателей и порядок их отражения в финансовой отчетности автономных спортивных учреждений.

**Область исследований.** Исследование проведено в рамках специальности 08.00.12 "Бухгалтерский учет, статистика" Паспорта специальностей ВАК.

**Предмет и объект исследования.** Предметом исследования является совокупность теоретических и методических вопросов учета и подготовки отчетности автономных спортивных учреждений.

Объектами исследования являются действующая методика и организация учета, инструментарий формирования отчетности автономных спортивных учреждений Республики Татарстан.

**Теоретико-методологической основой** диссертации послужили труды отечественных и зарубежных авторов по проблемам теории и практики бухгалтерского учета; законодательные и нормативные акты по организации бухгалтерского учета и отчетности в автономных учреждениях; международные стандарты финансовой отчетности для общественного сектора; действующая практика учета автономных учреждений Республики Татарстан: МАУ ДЮСШ "Ак Буре", МАУ СОК "Трудовые резервы" и другие; информационные, справочные источники и данные статистики.

В процессе исследования применялись следующие общенаучные методы: наблюдение, сравнение, анализ и синтез, методы системного и экономического анализа, что позволило обеспечить достоверность и обоснованность выводов и рекомендаций, предложенных в диссертации.

**Научная новизна диссертации** состоит в теоретическом обосновании и решении комплекса вопросов, связанных с развитием методического обеспечения бухгалтерского учета и отчетности автономных учреждений.

Основные положения и выводы, представляющие научную новизну, заключаются в следующем:

- обоснована и дана характеристика бухгалтерского учета как информационной функции управления, трансформируемой в рамках новых требований к управлению автономными учреждениями; выявлены особенности учета в автономных спортивных учреждениях, обеспечивающие реализацию принципа самостоятельного распоряжения средствами;

- уточнена классификация источников финансирования деятельности автономных спортивных учреждений на основе предложенной иерархии критериев классификации; в качестве основного критерия выделена экономическая природа (сущность) финансовых средств, позволяющая классифицировать средства финансового обеспечения деятельности учреждения на целевые поступления и доходы;

- обоснованы критерии классификации расходов автономных спортивных учреждений и дополнены критериями: по видам проводимых спортивных мероприятий; по направлениям основной уставной деятельности; по программам целевого назначения в зависимости от источников финансирования;

- обоснованы принципы бухгалтерского учета, отвечающие задачам учета деятельности автономных спортивных учреждений; дополнены принципами:

обособленного учета имущества; использования единого методического инструментария для интеграции бухгалтерского учета в государственном и негосударственном секторе управления;

- разработана методика учета с использованием предложенных синтетических счетов и их аналитической детализации для отражения источников финансирования и расходов автономных спортивных учреждений;

- определены системы финансовых и нефинансовых показателей для формирования бухгалтерской отчетности автономных спортивных учреждений;

- предложен формат отчетности автономных спортивных учреждений, раскрывающий информацию в соответствии с направлениями деятельности: основной деятельности, предпринимательской и иной приносящей доход.

**Теоретическое значение** полученных результатов состоит в том, что выполненное исследование содержит комплексное решение проблемных вопросов методического обеспечения учета и отчетности в автономных спортивных учреждениях в условиях реформирования государственного сектора управления.

**Практическая значимость** заключается в том, что выводы и предложения, полученные в результате исследования, могут быть использованы в практике работы автономных учреждений различной отраслевой принадлежности. Практические разработки, содержащиеся в диссертации, могут послужить методической основой организации бухгалтерского учета источников финансирования деятельности и расходов автономных учреждений, а также формирования бухгалтерской и статистической отчетности в автономных спортивных учреждениях.

Самостоятельное практическое значение имеют:

- методика бухгалтерского учета источников финансирования;
- классификация расходов автономных учреждений;
- система нефинансовых показателей отчетности.

**Апробация и внедрение результатов исследования.** Основные теоретические и практические результаты исследования рассмотрены и одобрены на международной практической конференции "Тенденции и перспективы развития современного общества: экономика, социология, философия, право" (г. Саратов, 2009 г.), всероссийской научно-практической конференции "Предпринимательство в России: взаимодействие бизнеса и государства" (г. Казань, 2008 г.), всероссийской научно-практической конференции студентов и аспирантов "Современная Россия: проблемы и решения" (г. Набережные Челны, 2009 г.), всероссийской научно-практической конференции "Российские регионы: стратегия и тактика развития" (г. Зеленодольск, 2009 г.), всероссийской научно-практической конференции студентов, аспирантов и молодых ученых "Актуальные проблемы развития современного Российского общества" (г. Чистополь, 2009 г.), научно-практической конференции студентов и аспирантов "Повышение ресурсного потенциала региона, как фактора его экономического роста в современных условиях экономики", (г. Казань, 2009 г.), всероссийской научно-практической конференции студентов и аспирантов "Ка-

занские научные чтения студентов и аспирантов - 2009", (г. Казань, 2009 г.), региональной студенческой научно-практической конференции "Контурь современной социальной реальности" (г. Нижнекамск, 2009 г.), всероссийской научно-практической конференции студентов и аспирантов "Гражданское общество, правовое государство и инновационная экономика как факторы модернизации" (г. Нижнекамск, 2010 г.).

Отдельные положения диссертации внедрены в практику деятельности автономных спортивных учреждений города Казани: МАУ ДЮСШ "Ак Буре", МАУ СОК "Трудовые резервы" и других.

Основные положения диссертации используются в учебном процессе Института экономики, управления и права (г. Казань) при преподавании дисциплин "Учет в некоммерческих организациях", "Бухгалтерская (финансовая) отчетность"; в учебном процессе Центра профессионального обучения "Виста" по программам повышения квалификации по специальности "Бухгалтерский учет и налогообложение".

**Публикации.** Наиболее существенные положения и результаты исследования нашли отражение в 14 публикациях авторским объемом 3,73 печ. л., среди которых три работы опубликованы в изданиях, рекомендованных ВАК.

**Объем и структура работы.** Диссертация содержит введение, три главы, заключение, библиографию, иллюстрирована таблицами и рисунками, имеет следующее содержание:

Введение

**1. Теоретические и организационно-методические основы учета в автономных учреждениях**

1.1. Особенности организации финансово-хозяйственной деятельности автономных спортивных учреждений

1.2. Классификация источников финансирования деятельности автономных спортивных учреждений

1.3. Критерии классификации расходов автономных спортивных учреждений

**2. Методика бухгалтерского учета в автономных спортивных учреждениях**

2.1. Методический инструментарий учета в автономных спортивных учреждениях

2.2. Бухгалтерский учет источников финансирования автономных спортивных учреждений

2.3. Формирование расходов автономных спортивных учреждений и отражение их в учете

**3. Представление и раскрытие информации о деятельности автономных учреждений в отчетности**

3.1. Формирование информации в отчетности о деятельности автономных спортивных учреждений

3.2. Развитие системы показателей финансовой отчетности автономных спортивных учреждений

Заключение

Литература

Список приложений

## ОСНОВНЫЕ ИДЕИ И ВЫВОДЫ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. Обоснована и дана характеристика бухгалтерского учета как информационной функции управления, трансформируемой в рамках новых требований к управлению автономными учреждениями; выявлены особенности учета в автономных спортивных учреждениях, обеспечивающие реализацию принципа самостоятельного распоряжения средствами.

Основными целями преобразования бюджетных спортивных учреждений в автономные учреждения являются: создание условий для финансово-хозяйственной самостоятельности; повышение эффективности использования финансовых ресурсов; привлечение инвестиций и расширение источников финансирования деятельности; разграничение функций и полномочий заказчика, производителя и потребителя услуг; усиление ответственности за конечные результаты деятельности. В отличие от бюджетных, деятельность автономных учреждений организуется в соответствии с государственным заданием на оказание услуг, финансово-хозяйственным планом деятельности, что определяет построение системы управления на сочетании принципов самостоятельности и государственного регулирования (рис. 1).



Рис. 1. Состав и содержание функций управления автономного учреждения

Бухгалтерский учет, как информационная функция управления, должен обеспечить внутренних и внешних пользователей информацией о результатах деятельности, выполнении государственного задания о финансовом состоянии автономного учреждения. Это предполагает повышение информативности отчетности, позволяющей оценить эффективность деятельности и удовлетворение потребностей рынка.

В работе выделены особенности организации деятельности автономных учреждений, оказывающие влияние на организацию бухгалтерского учета:

- планирование осуществляется на основе государственного задания и самостоятельности, ориентирующей руководство на интеграцию в рыночные механизмы;



- деятельность автономных учреждений не регламентируется бюджетным законодательством. Но, как получатели бюджетных средств, они являются субъектом бюджетного процесса. Поэтому требования к организации бюджетного учета оказывают влияние на организацию учета в автономных учреждениях;

- ревизионный и административный контроль за деятельностью автономных учреждений дополняется контролем со стороны потребителей услуг. Это определяет актуальность формирования публичной информации для внешних пользователей и подтверждение ее достоверности независимым аудитором.

**2. Уточнена классификация источников финансирования деятельности автономных спортивных учреждений на основе предложенной иерархии критериев классификации; в качестве основного критерия выделена экономическая природа (сущность) финансовых средств, позволяющая классифицировать средства финансового обеспечения деятельности учреждения на целевые поступления и доходы.**

Финансирование деятельности автономных учреждений осуществляется из различных источников. Классификация источников финансирования деятельности автономных учреждений необходима в целях признания их в качестве объектов бухгалтерского учета. На законодательном уровне выделяются три основных вида финансирования:

- бюджетное финансирование выполнения задания учредителя на предоставление населению услуг необходимого объема и качества в соответствии с заданными параметрами;

- бюджетное финансирование учреждения в рамках программ развития, утвержденных в установленном порядке;

- доходы учреждения от оказания платных услуг в соответствии с его уставной деятельностью.

Бюджетное финансирование осуществляется преимущественно в форме субсидий: на выполнение задания учредителя и для финансового обеспечения развития автономного учреждения в рамках программ, утвержденных в установленном порядке.

Бюджетное финансирование и доходы учреждения от оказания платных услуг используются автономным учреждением в соответствии с финансовым планом, составляемым самостоятельно. Собственник имущества автономного учреждения не имеет права на получение доходов от осуществления автономным учреждением деятельности и использования закрепленного за автономным учреждением имущества.

Кроме того, автономные учреждения могут получать от юридических и физических лиц целевые средства на осуществление своей деятельности. Эти источники классифицированы как внебюджетные.

В работе обосновано, что экономическая природа (сущность) источников различна, а многообразие предлагаемых в исследованиях критериев классификации (по источнику получения средств, целевому назначению и другим признакам) должны использоваться как дополнительные (рис. 2).



**Рис. 2. Классификация источников финансирования деятельности автономных учреждений**

Предложенная классификация позволяет построить систему бухгалтерского учета, отвечающую задачам управления автономным учреждением и его организационно-правовым особенностям. В соответствии с предложенной классификацией источников финансирования разработана классификация расходов, определяющих направление и целевой характер использования финансовых средств.

**3. Обоснованы критерии классификации расходов автономных спортивных учреждений и дополнены критериями: по видам проводимых спортивных мероприятий; по направлениям основной уставной деятельности; по программам целевого назначения в зависимости от источников финансирования.**

Определяющим признаком классификации расходов автономных учреждений является классификация по экономическим элементам и статьям затрат, остальные признаки дополняют аналитический учет.

Классификация затрат по элементам необходима для определения финансового результата по обычным видам деятельности за отчетный период, определения объема закупок материальных ресурсов, фонда оплаты труда, организации контроля за расходами автономного учреждения по предпринимательской деятельности, исчисления показателей эффективности использования ресурсов и других целей. Классификационный признак видов затрат по экономическим элементам применим в отношении всех видов деятельности автономных учреждений. Различие состоит в том, что в отношении бюджетных средств применяется классификация расходов в соответствии с единой бюджетной классификацией.

Для целей управления в бухгалтерском учете автономного учреждения должен быть организован учет расходов по статьям затрат. Перечень статей затрат устанавливается автономным учреждением самостоятельно. При этом используются признаки классификации, характерные для бюджетного учета, в разрезе статей бюджетной классификации. При калькулировании себестоимости услуг расходы классифицируются на прямые и косвенные и по их функциональному назначению.

Осуществление автономным учреждением различных видов деятельности вызывает необходимость детализации расходов в разрезе видов деятельности автономных учреждений: основной деятельности, осуществляемой за счет бюджетного финансирования; деятельности, осуществляемой за счет внебюджетных (целевых) средств; предпринимательской и иной приносящей доход деятельности. Кроме этого, у автономных учреждений возникают общие затраты, относящиеся к нескольким видам деятельности.

Соотношение источников финансирования и расходов автономных спортивных учреждений является актуальной проблемой. При этом практика показала, а специалисты подтверждают, что имеются проблемы в решении этой задачи, так как необходимо выделить расходы, относящиеся к определенному виду деятельности и источнику финансирования. Требуют распределения следующие расходы: заработная плата административно-управленческого и младшего обслуживающего персонала и связанные с ней отчисления на социальные нужды, канцелярские принадлежности, почтово-телеграфные услуги, услуги связи, расходы по оплате информационных, консультационных, юридических услуг, услуг аудиторов. В системе коммерческого учета подобные расходы признают косвенными (общепроизводственными и управленческими). Применительно к автономным учреждениям необходимо выработать не только методику распределения, но и определить возможные источники их возмещения. Источники возмещения общепроизводственных и управленческих расходов представлены на рисунке 3.



**Рис. 3. Источники возмещения общехозяйственных и управленческих расходов автономных учреждений**

Нормативно-правовыми актами предусмотрено относить средства целевого бюджетного финансирования на покрытие косвенных расходов в соответствии с

установленными нормативами, что вызывает необходимость осуществления контроля использования бюджетного финансирования. Внебюджетные целевые поступления могут быть направлены на покрытие косвенных расходов, если это предусмотрено планом финансово-хозяйственной деятельности. Эти особенности учитываются при разработке методики их распределения. Содержание этапов распределения и логическая последовательность распределения включает анализ следующих вопросов:

- какая часть расходов может быть возмещена за счет бюджетных средств;
- предусмотрены ли внебюджетные целевые средства на эти цели;
- какая часть средств от предпринимательской деятельности должна быть направлена на эти цели.

Таким образом, основным источником покрытия подобных расходов являются средства предпринимательской деятельности.

**4. Обоснованы принципы бухгалтерского учета, отвечающие задачам учета деятельности автономных спортивных учреждений; дополнены принципами: обособленного учета имущества; использования единого методического инструментария для интеграции бухгалтерского учета в государственном и негосударственном секторе управления.**

Современный этап развития бухгалтерского учета характеризуется глубоким реформированием в государственном и негосударственном секторе управления, которые можно рассматривать как две системы учета. При этом ключевыми направлениями реформирования являются: внедрение международных стандартов бухгалтерского учета в российскую практику; повышение информативности бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с возросшими потребностями пользователей; повышение качества и достоверности отчетности. Для получения сопоставимой информации о результатах деятельности различных субъектов экономики в государственном и негосударственном секторе управления актуальной задачей является также сближение методов учета различных объектов. Этот вывод подтверждает изменения в нормативно-методических актах, регулирующих бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях.

По нашему мнению, развитие принципа самостоятельности в управлении финансово-хозяйственной деятельностью автономных учреждений, создание мотиваций к повышению эффективности использования бюджетных средств и результатов деятельности, определяют целесообразность организации бухгалтерского учета в соответствии с требованиями для негосударственного сектора управления. Это не препятствует организации государственного финансового контроля за целевым использованием бюджетных средств и выполнением государственного заказа на оказание услуг.

По нашему мнению, рациональная организация бухгалтерского учета в автономных учреждениях должна базироваться на сочетании принципов, характерных для регулирования учета в государственном и негосударственном секторе управления. В работе проведен анализ этих принципов, дана их характеристика применительно к задачам управления автономными учреждениями. Предложено дополнить принципы, выделенные в нормативно-методических документах

по бухгалтерскому учету, принципами учета, присущими автономным учреждениям: *обособленного учета имущества; использования единого методического инструментария для интеграции бухгалтерского учета в государственном и негосударственном секторе управления.*

Анализ объектов бухгалтерского учета позволил выделить общие и специфические объекты для каждой системы учета. В первую группу отнесены: активы, обязательства, факты хозяйственной деятельности (операции), финансовые результаты деятельности. Во вторую - специфические для бюджетного учета объекты: бюджетные ассигнования, лимиты бюджетных обязательств, принятые юридические обязательства. Можно отметить, что эти специфические объекты используются, главным образом, для контроля в учете бюджетного процесса и расчетов с органами, осуществляющими кассовое исполнение бюджета.

В работе показано, что выбор методического инструментария бухгалтерского учета в автономных учреждениях определяют приоритетные цели бухгалтерского учета, а не инструкции, по которым должен быть организован учет. Исходя из этого, предложена методика бухгалтерского учета, которая может быть адаптирована к требованиям двух систем бухгалтерского учета.

Непоследовательность и незавершенность реформ и нормативно-методического регулирования бухгалтерского учета автономных учреждений свидетельствует, на наш взгляд, о необходимости более глубокого обоснования теоретических и методических основ подобных реформ. Это возможно при комплексном подходе к решению задачи создания концептуальных основ учета для организаций государственного сектора экономики. При этом могут быть использованы теоретические и методические разработки действующих международных и российских стандартов учета при условии адаптации их положений к специфике деятельности автономных учреждений.

#### **5. Разработана методика учета с использованием предложенных синтетических счетов и их аналитической детализации для отражения источников финансирования и расходов автономных спортивных учреждений.**

При разработке методики бухгалтерского учета источников финансирования и расходов в автономных спортивных учреждениях использованы допущения: общность целей и принципов бухгалтерского учета для государственного и негосударственного сектора управления; единство методического инструментария; организация раздельного учета по источникам финансирования (целевые бюджетные средства, целевые внебюджетные поступления, средства от предпринимательской и иной приносящей доход деятельности); сбор и обработка управленческой информации осуществляются в условиях компьютерной обработки данных с применением профессиональных бухгалтерских программ, позволяющих осуществлять настройку программного продукта с учетом особенностей деятельности организации.

В настоящее время порядок ведения раздельного учета источников финансирования и расходов в автономных учреждениях на нормативном уровне не определен, должен быть раскрыт в учетной политике.

Изменения в регулировании бухгалтерского учета автономных учреждений с 01.01.2011 года связаны с переходом с плана счетов, утвержденного приказом Минфина РФ № 94н, на план счетов, разработанный для государственного сектора управления, утвержденного приказом Минфина РФ № 183н. В работе проанализировано функциональное назначение счетов и разработаны практические рекомендации по организации аналитического учета с их применением (табл. 1).

**Таблица 1. Сравнительный анализ функционального назначения счетов синтетического учета финансирования деятельности автономных учреждений**

Функциональное назначение счетов/субсчетов	Рекомендуемые счета в соответствии с	
	Планом счетов финансово-хозяйственной деятельности организаций (Приказ Минфина № 94н)	Планом счетов бухгалтерского учета для автономных учреждений (Приказ Минфина № 183н)
Счет учета бюджетного финансирования	87 "Бюджетное финансирование"	4.40100000 "Финансовый результат хозяйствующего субъекта"
Субсчет учета бюджетного финансирования	87.1 "Бюджетное финансирование по видам поступлений"	4.40110180 "Прочие доходы"
Счет учета целевых внебюджетных средств	86 "Целевое финансирование"	3.40100000 "Финансовый результат хозяйствующего субъекта"
	86.1 "Внебюджетные поступления"	3.40110180 "Прочие доходы"
Счет учета доходов от предпринимательской деятельности	90 "Продажи"	2.40100000 "Финансовый результат хозяйствующего субъекта"
	90.1 "Выручка"	2.40110130 "Доходы от оказания платных услуг"
Счет учета доходов от иной приносящей доход деятельности	91 "Прочие доходы и расходы"	2.40110170 "Доходы по операциям с активами"
		2.40110180 "Прочие доходы"

Проведенный анализ позволил сделать вывод, что оба плана позволяют выделить по функциональному назначению счета, обеспечивающие отдельный учет финансирования. По нашему мнению, перевод автономных учреждений на план счетов, соответствующий государственному сектору управления, нельзя признать достаточно обоснованным. Жесткая система регулирования приведет к ограничению самостоятельности в распоряжении финансовыми средствами, что противоречит одной из задач реформирования и снижает мотивацию к проявлению инициативы сотрудниками.

В работе в целях детализации информации разработаны предложения по организации аналитического учета. В частности, эти предложения включают использование многопозиционных кодов счетов, что позволяет систематизировать информацию в учете по выделенным классификационным признакам. Пример подобной разработки для счета учета бюджетного финансирования представлен в таблице 2.

**Таблица 2. Структура счета бюджетного финансирования автономных спортивных учреждений**

Код (разряд) позиции счета аналитического учета	Назначение элемента счета
Разряд 7 1 2 3	Вид финансирования: - финансовое обеспечение выполнения задания - финансовое обеспечение программы развития - субсидия на выравнивание
Разряд 8 1 1	Виды финансового обеспечения выполнения задания - Субсидии - Субвенции
Разряд 9 1 2	Назначение субсидий 1. На оказание услуг 2. На содержание имущества, уплату налогов
Разряд 10	Номенклатура статей кодов государственного сектора управления к позиции "На оказание услуг": - оплата труда - начисления на оплату труда - услуги связи - транспортные услуги - командировочные расходы - увеличение стоимости основных средств - увеличение стоимости материальных запасов - прочие расходы Номенклатура статей кодов государственного сектора управления к позиции "На содержание имущества, уплату налогов": - водоснабжение - отопление - электроэнергия - эксплуатация системы пожарной безопасности - проведение текущего ремонта - содержание прилегающих территорий - земельный налог - налог на имущество

Сочетание кодов аналитического субсчета позволяет систематизировать информацию по поступившему финансовому обеспечению выполнения задания. Аналогичные рекомендации даны для учета целевого внебюджетного финансирования, расходов от предпринимательской деятельности и расходов.

**6. Определены системы финансовых и нефинансовых показателей для формирования бухгалтерской отчетности автономных спортивных учреждений.**

Формирование информации в отчетности о деятельности автономных спортивных учреждений должно быть направлено на решение нескольких взаимосвязанных задач, обеспечивающих представление и раскрытие информации: об имущественном и финансовом положении организации и результатах хозяйственной деятельности; о целевом и эффективном использовании средств на выполнение государственного задания; о решении социально-экономических задач, для которых создано учреждение.

На сегодняшний день отсутствуют нормативно-методические документы,

регламентирующие новые требования к формированию отчетности автономными учреждениями, а применяемые ранее формы не в полной мере отвечают этим задачам.

В работе обоснована целесообразность включения в состав бухгалтерской отчетности Отчета о целевом использовании средств. Определен состав его показателей для автономных спортивных учреждений.

В дополнение к финансовым показателям определена система нефинансовых показателей по двум группам: *отношение клиентов к автономному спортивному учреждению; оценка обеспеченности автономных спортивных учреждений необходимой инфраструктурой (спортивное оборудование, здания) и персоналом.*

В первую группу включаются следующие показатели: количество занимающихся по видам предоставляемых спортивных услуг; число вновь привлеченных занимающихся; число постоянных занимающихся; годовой объем оказанных услуг на одного занимающихся; затраты на одного потребителя; количество посещений занимающихся; индекс количества занимающихся; расходы на обслуживание одного занимающегося в год.

Ко второй группе показателей относятся следующие: расходы на подготовку персонала на одного работника; индекс удовлетворенности работников; удельный вес работников, не достигших определенного возраста, в их общей численности; количество работников; текучесть персонала; средний стаж работы сотрудников; средний возраст работников; соотношение временных и постоянных работников; удельный вес работников с высшим образованием.

Такая информация позволит автономным спортивным учреждениям раскрыть информацию по вопросам корпоративной социальной ответственности; предоставит конкурентные преимущества в получении грантов, кредитов, субсидий, субвенций; предоставит возможность автономным спортивным учреждениям сопоставить финансовую отчетность с финансовой отчетностью их зарубежных партнеров и конкурентов.

**7. Предложен формат отчетности автономных спортивных учреждений, раскрывающий информацию в соответствии с направлениями деятельности: основной деятельности, предпринимательской и иной приносящей доход.**

Обоснована целесообразность дополнения бухгалтерского баланса показателями, раскрывающими информацию об имуществе, квалифицируемом как недвижимое и особо ценное движимое имущество. В структуре Отчета о движении денежных средств выделены статьи: поступление финансового обеспечения выполнения задания; поступление финансового обеспечения программ развития; поступление субсидии на выравнивание. Это обеспечивает возможность контроля за движением денежных средств, в том числе бюджетных; раскрывает структуру остатка денежных средств на конец года.

Разработан формат Отчета о целевом использовании средств, позволяющий получать детализированную информацию о бюджетном финансировании, целевых внебюджетных поступлениях, неиспользованных суммах.



Предложена система показателей отчета о целевом использовании полученных средств, являющаяся актуальной при формировании отчетности в условиях перехода на единые принципы организации бухгалтерского учета для государственных (муниципальных) учреждений. Данная система показателей формируется в бухгалтерском учете в соответствии с разработанной классификацией статей расходов целевых средств.

Предложения по методике и организации учета финансирования и расходов получили апробацию в практике работы автономных спортивных учреждений Республики Татарстан.

## **СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫЕ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ**

### **Статьи в журналах, рекомендуемых ВАК:**

1. *Потапова, Т.Н.* Проблемы учетной классификации источников финансирования деятельности автономных учреждений [Текст] / Т.Н.Потапова // Вестник Казанского государственного аграрного университета. - 2010. - № 2(16). - С. 62-65. - 0,4 печ.л.
2. *Потапова, Т.Н.* Развитие методики бухгалтерского учета источников финансирования и расходов в автономных учреждениях [Текст] / Т.Н.Потапова // Актуальные проблемы экономики и права. - 2010. - № 3(15). - С. 115-120. - 0,75 печ.л.
3. *Потапова, Т.Н.* Методический инструментарий учета в автономных спортивных учреждениях [Текст] / Т.Н.Потапова // Вектор науки. Тольяттинский государственный университет. - 2010. - № 4(14). - С. 220-223. - 0,75 печ.л.

### **Статьи и тезисы докладов в других изданиях:**

4. *Потапова, Т.Н.* Создание автономных учреждений: плюсы и минусы. [Текст] / Т.Н.Потапова // Актуальные проблемы экономики и права. - Казань: Издательство "Познание", 2009. - № 4. - С.169-171. - 0,3 печ.л.
5. *Потапова, Т.Н.* Автономные учреждения: история, проблемы и перспективы [Текст] / Потапова Т.Н. // Сборник научно-исследовательских работ молодых ученых ИЭУП "Трибуна молодого учетного". - Казань: Издательство "Познание", 2009. - С. 163-166. - 0,5 печ.л.
6. *Потапова, Т.Н.* Проблемы бухгалтерского учета автономных учреждений / Потапова Т.Н. // Сборник трудов международной практической конференции: Тенденции и перспективы развития современного общества: экономика, социология, философия, право. - Саратов: ООО "Издательство КУБиК", 2009. - С. 126-127. - 0,1 печ.л.
7. *Потапова, Т.Н.* Основные отличия бухгалтерского учета автономных учреждений от бюджетного бухгалтерского учета / Потапова Т.Н. // Материалы Всероссийской научно-практической конференции студентов и аспирантов: Современная Россия: проблемы и решения. - Казань: Издательство "Познание", 2009. - С. 107-108. - 0,1 печ.л.

8. *Потапова, Т.Н.* Создание автономных учреждений в Республике Татарстан как шаг в будущее / Потапова Т.Н. // Материалы Всероссийской научно-практической конференции: Российские регионы: стратегия и тактика развития. - Казань: Издательство "Познание", 2009. - С. 134-136. - 0,1 печ.л.

9. *Потапова, Т.Н.* Автономные учреждения: новые возможности, перспективы и риски / Потапова Т.Н. // Материалы Всероссийской научно-практической конференции студентов, аспирантов и молодых ученых: Актуальные проблемы развития современного Российского общества. - Казань: Издательство "Познание", 2009. - С. 32-34. - 0,1 печ.л.

10. *Потапова, Т.Н.* Формирование статистической отчетности автономными учреждениями / Потапова Т.Н. // Материалы научно-практической конференции студентов и аспирантов: Повышение ресурсного потенциала региона, как фактора его экономического роста в современных условиях экономики. - Казань: Издательство "Познание", 2009. - С. 95-96. - 0,1 печ.л.

11. *Потапова, Т.Н.* Финансовая отчетность российских предприятий в условиях применения МСФО / Потапова Т.Н. // Материалы Всероссийской научно-практической конференции: Предпринимательство в России: взаимодействия бизнеса и государства. - Казань: Издательство "Познание", 2009. - С. 258-260. - 0,1 печ.л.

12. *Потапова, Т.Н.* Использование показателей налоговой отчетности для формирования статистических показателей автономных учреждений / Потапова Т.Н. // Материалы Всероссийской научно-практической конференции студентов и аспирантов: Казанские научные чтения студентов и аспирантов - 2009. - Казань: Издательство "Познание", 2009. - С. 118-119. - 0,1 печ.л.

13. *Потапова, Т.Н.* Перевод ученого процесса учреждений при изменении их типа: переход от бюджетного учета к бухгалтерскому учету в автономных учреждениях / Потапова Т.Н. // Материалы Всероссийской научно-практической конференции студентов и аспирантов: Казанские научные чтения студентов и аспирантов - 2009. - Казань: Издательство "Познание", 2009. - С. 119-120. - 0,1 печ.л.

14. *Потапова, Т.Н.* Совершенствование бухгалтерского учета источников финансирования деятельности автономных учреждений / Потапова Т.Н. // Материалы Всероссийской научно-практической конференции студентов и аспирантов: Гражданское общество, правовое государство и инновационная экономика как факторы модернизации. - Казань: Издательство "Познание", 2010. - С. 152-153. - 0,1 печ.л.

15. *Потапова, Т.Н.* Проблемы распределения расходов между некоммерческой и предпринимательской деятельностью автономных учреждений / Потапова Т.Н. // Сборник тезисов докладов II Всероссийской межвузовской научной конференции: II Всероссийские научные Зворыкинские чтения. - Муром: Издательство "Полиграфический центр МИ ВлГУ", 2010. - С. 1078-1080. - 0,13 печ.л.



10-2

**Автореферат**  
**Подписано в печать 14.01.2011 г. Заказ № К1/1046. Тираж 100 экз.**  
**Отпечатано в КОПИЦЕНТРЕ ООО "Ланфорт",**  
**г. Йошкар-Ола, ул. К. Маркса, 110, тел. 45-55-64**